

■ Article ■

外国上場株式等の配当等に係る申告分離課税の選択誤り
東京高裁平成30年5月17日判決（平成29年（行コ）386号）
税務訴訟資料 第268号－48（順号13153）

税理士 伊藤 千鶴

【事実の概要】

原告Xは、平成22年分、平成23年分及び平成24年分の所得税の確定申告において、外国の金融機関に開設をした取引口座を通じて支払いを受けたA配当金に係る配当所得の金額を総所得金額に含めて所得税額を計算（総合課税）し、国内の金融機関に開設をした取引口座を通じて支払いを受けた国内払配当金に係る配当所得については、租税特別措置法（平成25年法律第5号による改正前のもの。以下「措置法」という）8条の4第1項による申告分離課税の特例（以下「本件特例」という）を適用して所得税の計算をして申告書を提出した。

税務署長Yは、各年分の確定申告において、A配当金は総合課税と本件特例の選択ができるところ総合課税を適用していることから、本件特例を適用することができず（措置法8条の4第2項）、本件特例を適用していた国内払配当金に係る配当所得についても、総合課税の対象とすべきであると更正処分等を行った。これに対し、Xがこれらの処分の取り消しを求めたものである。

各年分の確定申告書の提出状況は、次のとおりである。

平成23年3月14日、Xは平成22年分の確定申告書を提出し、A配当金及び上場株式等以外の株式等であるB配当金については、所得の内訳書の「所得の種類」欄に「配当」の文字を丸で囲まず記載し、総合課税の収入金額に計上、国内払配当金については丸で囲み、申告分離課税の収入金額に計上した。平成24年4月3日に提出した平成22年分の所得税の修正申告書では、上記の配当金にC証券優先出資配当金を加えており、C証券優先出資配当金は「所得の種類」欄に「配当」の文字が丸で囲まれずに記載されている。

平成23年分の確定申告書（平成24年3月14日提出）、平成23年分の修正申告書（平成24年4月11日提出）及び平成24年分の確定申告書（平成25年3月13日提出）では、A配当金、B配当金及びC証券優先出資配当金については、「所得の種類」欄に「配当」の文字が丸で囲まれずに記載され、国内払配当金については丸で囲まれて記載がされている。そして、上記「所得の種類」欄の「配当」の文字が丸で囲まれていない配当金に係る収入金額については総合課税の収入金額、丸で囲まれている配当金に係る収入金額については申告分離課税の収入金額に計上されている。

上記に対し、Yは、平成22年分の所得税について、平成26年3月13日付けで、A配当金は、措置法8条の4第1項に規定する上場株式等に該当し、その配当所得は総合課税を選択していることから、国内払配当金は措置法8条の4第2

項により本件特例を適用できず、申告分離課税の適用対象とした配当所得の金額をすべて減算し、これと同額を総合課税の配当所得の金額に加算すべきであるとして、更正処分等を行った。

Xは、平成26年5月13日に、平成23年分、平成24年分の所得税において、総合課税としていたA配当金及び新たに追加されたD配当金について、申告分離課税の適用を受けるものとして更正の請求を行ったが、Yは、更正の請求について、更正をすべき理由がないことを通知し、平成22年分の所得税と同様、平成23年分、平成24年分の所得税について、国内払配当金を申告分離課税から総合課税とする更正処分等をした。

Xは上記の更正処分等、更正をすべき理由がない旨の通知処分の取り消しを求め提訴した。

本件訴訟の争点は、次の3点である。

- ① 各年分の確定申告書等による国内払配当金に係る配当所得について、本件特例の適用を受けることの可否（措置法8条の4第2項該当性）
- ② A配当金に係る配当所得を、総合課税の適用対象から申告分離課税の適用対象に変更するために更正の請求をすることの可否
- ③ 措置法8条の4第1項の「確定申告書を提出したとき」の意義として、各更正の請求により国内払配当金、A配当金及びD配当金に係る配当所得について本件特例の適用を受けることの可否

Xは、措置法8条の4第2項における総合課税の適用を受けた場合とは、納税者が上場株式等の配当等に係る配当所得につき申告分離課税と総合課税の租税利益を比較衡量した上で、自らの選択意思により総合課税の適用を選択した場合に限られるが、Xは錯誤によりA配当金が上場株式等の配当等には該当しないと誤信し、A配当金に係る配当所得には総合課税が強制適用されるものと考えて総合課税の対象となる配当所得として計上しており、選択意思により総合課税の適用を選択してはいない旨を主張した。

また、「国税通則法23条1項1号が定める事由には、税額等の計算の誤りのみならず、税法の解釈の誤りによって納税者が措置法8条の4第1項のような選択規定の適用を誤った場合も含まれる」ことから、当初申告要件が課されている選択規定であったとしても、当該当初申告要件等の趣旨に反しない場合には、選択規定の適用を誤ったことについて更正の請求が認められる旨を主張した。

なお、原審（東京地裁平成29年12月6日判決・税資267号順号13096）はXの請求をいずれも棄却し、上告は不受理と決定されている（令和元年10月29日決定）。

【判旨】

控訴棄却。

争点①につき、本件特例は「上場株式等の譲渡損失と配当所得との間の損益通

算を導入するに当たって課税方式の均衡化を図る必要があったことから、上場株式等の配当所得についても、その課税方式を申告分離課税とする特例が創設された」という経緯を踏まえ、措置法8条の4第2項は、「その制度上、上場株式等の配当等に係る配当所得のうち、一部については上場株式等に係る譲渡損失との損益通算をしつつ、他の部分について配当控除の適用を受けるといったことは相当でないというべきであり、同項の趣旨には、上場株式等の配当等に係る配当所得について、申告分離課税の適用により上場株式等に係る譲渡損失との損益通算をする場合にはその年中に受ける全ての上場株式等の配当等に係る配当所得についてしなければならないこととし、その一部でも総合課税の適用を受けた場合には、当該年中の上場株式等の配当等に係る配当所得全体について総合課税の適用を受けることとして、上記のような事態が生ずることを回避することがあり、その趣旨は納税者が二重の利益の享受を企画したかどうかに関わりなく妥当すると解される」。そして、「文言からは、現に総合課税の適用を受けていることをもって足り、納税者の内心の意思内容等が要件として加えられてはいないと解するのが自然であるし、申告書からは看取できない納税者の誤信や誤解の有無という主観的事情により本件特例の適用が左右されるとすれば、税法に定める方法によらないで確定申告書の記載内容について錯誤無効の主張を許すのに等しく、確定申告による租税債務の確実かつ迅速な確定という要請を害することになるというべきである」として、本件特例の適用を受けることはできないとした。

争点②につき、A配当金の更正の請求について、「本件A配当金につき「所得の種類」欄に記載した「配当」又は「配当所得」の文字を丸で囲んでいないということに加えて、本件A配当金に係る収入金額を総合課税の収入金額として計上していることや、当該申告書がいずれも税務の専門家である税理士法人により作成されていることからすれば」、「Xは本件A配当金に係る配当所得につき、申告分離課税の適用を選択する意思があったにもかかわらず誤って総合課税の適用を選択する記載をしたのではなく、総合課税の適用対象とする意思でその適用を選択する記載を本件各確定申告書等にしたものと同様に認められ、そうすると、本件A配当金に係る配当所得を総合課税の適用対象とするというXの意思と本件各確定申告書等の記載との間に不一致は存在しないのであるから、Xが本件A配当金に係る配当所得につき申告分離課税を選択する意思であったことが本件各確定申告書等の記載から見て取れる状況になかったというべきである。たとえ、Xが措置法8条の4第1項にいう上場株式等の解釈を誤り、その結果として本件各確定申告書等に上記記載をしたのだとしても、当該申告書等に記載された本件A配当金に係る税額等の計算は、国税に関する法律の規定に反する方法ではなく、当該申告書等の記載と整合し、かつ適法な、総合課税の適用により所得税を計算する方法に従って行われているのであるから、当該計算に誤りがあったということはない」。

争点③である本件特例の当初申告要件については、「措置法8条の4第1項は、

本件特例の適用要件として、当該上場株式等の配当等に係る配当所得につき同項の適用を受けようとする旨の記載のある確定申告書を提出したときと定めているところ、確定申告書とは、所得税法第2編第5章第2節第1款及び第2款の規定による申告書（当該申告書に係る期限後申告書を含む。）をいい（措置法2条1項10号、所得税法2条1項37号）、これと別に定義されている更正の請求に係る更正請求書（措置法2条1項16号、国税通則法23条3項）が確定申告書に当たらないことは文理上明らかであって、そうすると、これを当初申告要件と称するかはさておき、少なくとも更正の請求によって本件特例の適用を選択することはできないものと解するのが相当」である。

【解説】

本件の主たる争点は、納税者に租税負担の選択権があり、その行使を誤った場合に、更正の請求ができるか否かである。

この点につき、申告における納税者の意思表示とみて、そこに錯誤があったときには選択を改めることを認めるという見解が有力とされている¹。選択権の行使と更正の請求についての判例として、次のようなものがある。最判平成2年6月5日民集44巻4号612頁では、納税者が所得税の確定申告において概算経費を選択していた場合に、修正申告において実額経費に変更することが認められた。一方で、最判昭和62年11月10日判タ654号121頁では、当初確定申告では概算経費により計算をしたものの、実額経費の方が税額は少なくすんだことに気づき更正の請求をしたが、認められなかった。また、最判平成21年7月10日民集63巻6号1092頁においては、法人税の確定申告において所得税額控除の計算を誤り、控除額を過少に記載した場合に、所得税額控除制度の適用を受ける意思であったことは、確定申告書の記載からも見て取れること、所得税額控除の適用の範囲を追加的に拡張する趣旨のものではないことから、国税通則法23条1項1号の要件に該当するとした。その他、外国税額控除の記載ミスによる更正の請求の事件（福岡高判平成19年5月9日税資257号順号10708）、消費税の仕入税額控除の一括比例配分方式による確定申告をしたのち、個別対応方式への変更による更正の請求の事件（福岡地裁平成9年5月27日行集48巻5.6号456頁）等がある。

また、学説では、谷口勢津夫教授が選択の錯誤無効の判断基準について、①「税法の誤解」を錯誤のなかに取り込む（税負担の単なる見込み違いは除く）、②錯誤の重要性、③納税者の重大な過失の有無、④錯誤に関する課税庁の認識可能性等の有無を示している²。

本事例では、Xは、錯誤によりA配当金は金融商品取引業者以外の者が取り扱っていることから、措置法8条の4第1項の上場株式等の配当等に該当しないと誤信し、A配当金には総合課税が強制適用されるものと考え、総合課税を申告した旨を主張している。そして、このことは、A配当金に係る配当所得について最

高税率の40%が適用されること、A配当金は外国法人からの配当金であることから配当控除の適用は受けられないことにより、総合課税を選択することはデメリットしかなく、総合課税を選択する理由がないことから明らかであると主張していた。

しかしながら、裁判所は、Xが「総合課税の適用対象とする意思でその適用を選択する記載を本件各確定申告書等にしたものと認められ、そうすると、本件A配当金に係る配当所得を総合課税の適用対象とするというXの意思と本件各確定申告書等の記載との間に不一致は存在しない」として、錯誤が否認され、更正の請求は認められなかった。

本判決に対しては、上場株式等の配当等の課税方法については、申告不要、総合課税、申告分離の3つの方法があるところ、総合課税と申告分離はどちらかの方法を選択しなければならないことに対し、総合課税と申告不要は併用できることから、「申告分離課税を選択したすべての上場株式等の配当等を総合課税の所得に算入するのは納税者に過度の負担（高率な適用税率による課税）を強いるものといえる」こと、また、「選択権の行使に関する判例等の態度が、申告書等に表れた選択権行使の適用目的の意思とその結果に齟齬がある場合には、積極的にその過誤の是正を認めるべきとしていることに留意」すること等を理由として判旨に反対の意見がある³。

一方で、本件のような事例において更正の請求を認めるには、現時点の解釈論で救済することは困難と考え、従来の判例からさらに1歩踏み出す論理構成が必要ではないかとする意見もある⁴。

【検討課題】

現行では、選択権の行使に誤りがあった場合に、更正の請求の対象になるか、あるいは錯誤無効に該当するのかが明確ではない。個別案件ごとの判断によるのではなく、明確な判断基準を検討すべきではないかと考える。

以上

- 1 洪谷雅弘「更正の請求をめぐる今日の論点」租税法研究 37号 92頁、谷口勢津夫『税法基本講義第7版』（弘文堂、2021年）147頁
- 2 谷口勢津夫「課税要件法上の選択手続と法的救済」山田二郎先生古稀記念『税法の課題と超克』（信山社、2000年）504頁
- 3 田島秀則「上場株式等の配当等に係る申告分離課税の選択と一部配当等の適用誤りについて」ジュリスト 1543号 133頁、同旨として田島秀則「金融所得課税における外国上場株式等の配当等の取扱いについて」税務事例 52巻 3号 29頁
- 4 青山慶二「最近の判例から見る国際課税に関する課税リスク 第31回：上場株式等の配当等に係る申告分離課税の選択」TKC税研情報 30巻 6号 48頁